

# KDV Mevzuatında Son Değişiklikler ve İnceleme Konuları

Ezgi Türkmen Yıldırım  
Ömer Bilir

21. Çözüm Ortaklığı Platformu

# Ajanda

1. Katma Değer Vergisi
2. Doğru İade Yöntemi ve Teknoloji Kullanımı
3. Son Dönem KDV Değişiklikleri
4. KDV İncelemelerine Genel Bir Bakış
5. Konular ve Yargı Kararları
6. Diğer Önemli Yargı Kararları

1

# Katma Değer Vergisi



# Türkiye’de Katma Değer Vergisi

KDV Faal Mükellef Sayısı

3,353,500

2022 Kasım

Toplam KDV Hasılatı

533,68 Milyar TL

2021

Gerçekleşen KDV İadesi

240 Milyar TL

Toplam KDV iadesi, (2022 ilk 9 ay)

Vergi Gelirleri İçindeki Yeri

%38.2 %33

2021

2020

%32.9

2019

%34.0

2018

130 Milyar TL

İhracat Teslimleri Dolayısıyla KDV iadesi, (2022 ilk 9 ay)

\*GİB - <https://www.ivdb.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>

\*\* Hazine ve Maliye Bakanlığı Aylık Bütçe Gerçekleşme Raporu

# KDV İade Hakkı Doğuran İşlemler

**İstisnaya Tabi İşlemler**

**30**

**Tevkifata Tabi İşlemler**

**26**

**İndirimli Orana Tabi İşlemler**

**1**

**Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler**

**6**



# KDV İade Talep Yöntemleri



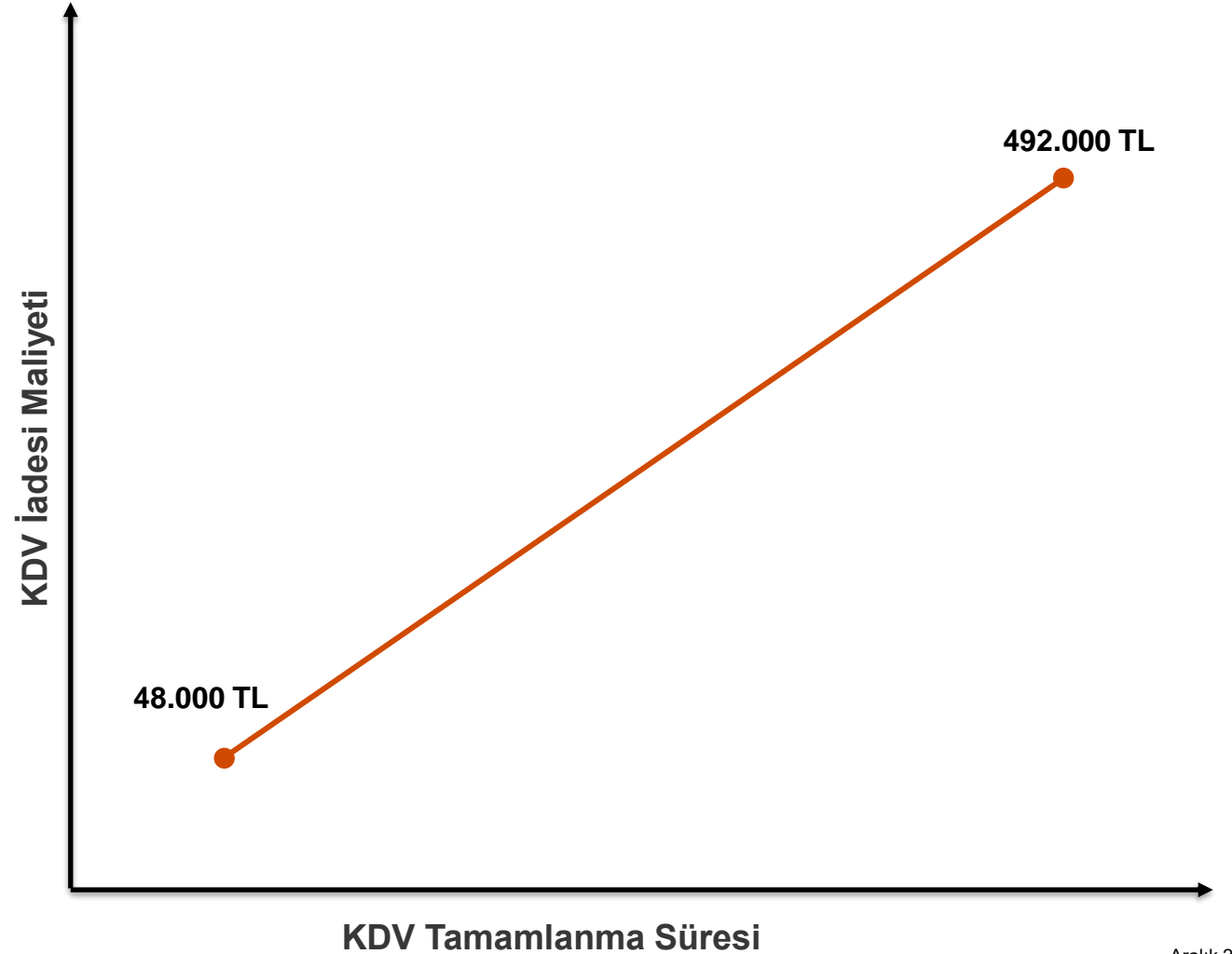
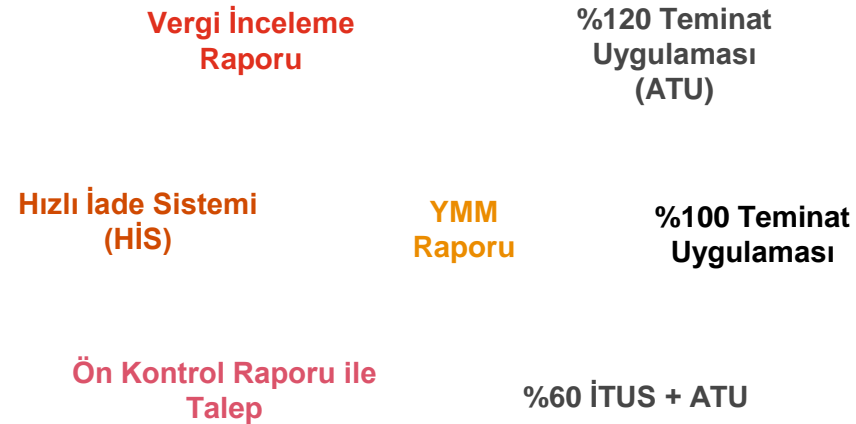
# KDV İadesi İçin Talep Yöntemleri

## KDV İadesi Maliyet Analizi \*

Aylık 1.000.000 TL KDV iadesi talep eden bir firmanın;

- İadenin zaman maliyeti
- Teminat Mektubu Masrafı
- YMM tasdik ücreti

gibi unsurlar dikkate alındığında yıllık toplam maliyeti 492.000 TL ile 48.000 TL arasında değişmektedir.



\*Aylık enflasyon ve yıllık teminat mektubu masrafı %1 olacak şekilde hesaplanmıştır.

# 2

## Doğru İade Yöntemi ve Teknoloji Kullanımı





# KDV İadesi Kontrol Süreçleri

## KDV İade Listeleri Format Kontrolleri

Sisteme yüklenecek KDV İade listeleri üzerinden ön format kontrolleri gerçekleştirilmekte olup uyumsuz faturaların yüklenilmemektedir.

- Vergi kimlik numarası
- Mükerrer fatura kontrolü
- KDV tutarı ve oran kontrolü
- Fatura numarası format kontrolü
- Yükleme aşım kontrolü
- Tarih – İndirim dönemi kontrolü

## Genel ve Özel Esas Kontrolleri

100'e yakın kontrol segmenti ile sisteme yüklenen listeler üzerinden otomatik kontrolleri.

Tespit edilen uyumsuzluklara isabet eden KDV tutarının otomatik olarak bloke edilmesi.

- Yüklenecek KDV kontrolü
- Fatura bilgileri kontrolü
- İhracat, ithalat bilgileri kontrolü
- İade hesaplama kontrolü
- Beyan kontrolü

## Alıcı – Satıcı Beyan Kontrol ve Düzeltmeleri

KDV İade listeleri üzerinden tespit edilen beyan uyumsuzlukları için karşı taraf vergi dairesine otomatik bildirim ve mükellefe otomatik düzeltme ihbarnamesi/tebligatı gönderilmesi.

- 2 No.lu KDV dönem uyumsuzluğu
- BA/BS kontrolleri
- Hesaplanan KDV kontrolü
- İndirim Dönemi Kontrolü

## Farklı Otoriteler Üzerinden Kontrol

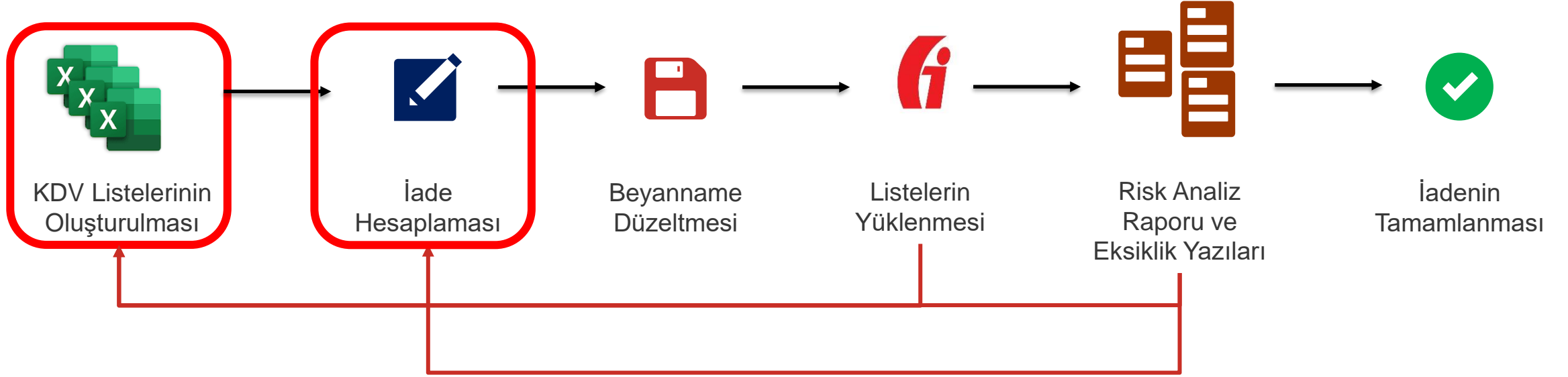
Gümrük otoriteleri, bankalar, e-fatura – e-defter veri bankası ile çapraz kontroller

## Vergi İncelemeleri

Vergi incelemelerinin e-defter ve e-fatura dosyaları üzerinden otomasyon ile gerçekleştirilmesi.



# KDV İade Süreci İle İlgili Sorunlar



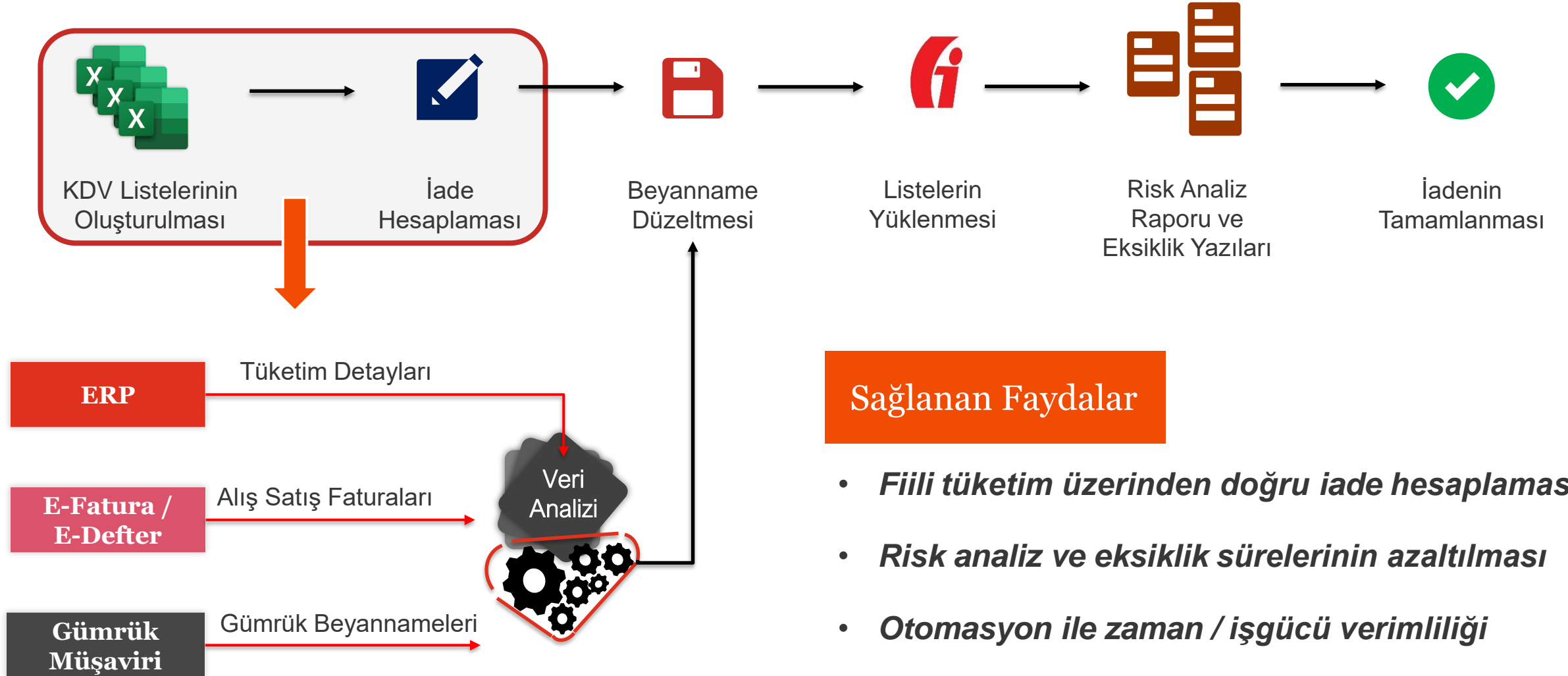
## Süreç ile ilgili sorunlar

- *Listelerin yanlış oluşturulması*
- *İadenin Yanlış Hesaplanması*

## Ortaya Çıkan Sonuçlar

- *İadenin Gecikmesi*
- *Fazla / Eksik İade Riski*

# Teknoloji Kullanımı İle Hızlı ve Doğru İade İmkkanı



# 3

## Son Dönem KDV Değişiklikleri



# KDV Mevzuat Değişiklikleri

1

Kanun

3

Cumhurbaşkanlığı  
Kararı

3

Tebliğ

197

Özelge

# Son Dönem KDV Değişiklikleri

- 5189 ve 5259 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararları



## Gıda Ürünleri

Gıda maddelerinde KDV oranı **%8**'den **%1**'e indirilmiştir.

Toptan / Perakende ayrımı kaldırıldı.

*ÖTV'ye tabi gıda maddeleri kapsam dışında*



## Arsa ve Araziler

Arsa ve arazi teslimlerinde **%8** oranında KDV uygulanması öngörülmüştür.

*(Daha önce %18 oranı uygulanıyordu)*



## Hijyen Ürünleri

Sabun ve Deterjan gibi hijyen ürünlerinde KDV oranı **%8**'e indirilmiştir.

Bebek bezi, hijyenik havlu ve tamponlarda da KDV oranı **%8**'e düşürülmüştür.

## Tartışmalı Konular

- KDV iadelerinde artış ve iade süreci
- Yemek servis hizmetinin kapsamı
- Kafe, restoran ve pastanelerin soğuk ürün teslimleri
- KDV oran indiriminin ithalat ve rekabete etkisi
- Fahış fiyat denetimleri



# Son Dönem KDV Değişiklikleri

## - 41 Seri No.lu Tebliğ



### Demir- Çelik Ürünleri

Demir-çelik ürünleri teslimleri **4/10** KDV tevkifatına tabi tutulmuştur.  
(Daha sonra 5/10'a yükseltildi)

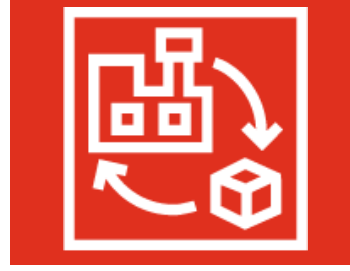
Cevherinden üretenlerin ve ithal edenlerin ilk teslimleri tevkifat dışında tutulmuştur.



### İsteğe Bağlı Tam Tevkifat

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, hesaplanan KDV'nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeme alternatifi getirmektedir.

Tedarikçi bazında yazılı ve **yıllık sözleşme** bildirimi yapılmalıdır.



### İmalatçı İhracatçı %10

İmal ettikleri malları doğrudan ihraç eden imalatçılara ihracat hasılatlarının **%10'u** kadar iade talebinde bulunma hakkı tanındı.

**KDV'siz girdiler** ihracat hasılatından düşülmelidir.

İadesinde YMM raporu sınırı **100.000 TL**'dir.

## - 7394 Sy. Kanun, 42 No.lu Tebliğ



### KDVK Geçici 37. Madde

**İmalat sanayii** ile **turizme yönelik** yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal ve hizmet teslimleri istisna tutulmuştur.



# Son Dönem KDV Değişiklikleri

- 43 Seri No.lu Tebliğ



## Geç Beyan Edilen SSKDV

Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemden sonraki dönemlerde verilen 2 No.lu beyanname ile beyan edilen verginin, **ödemesinin** yapıldığı dönem için verilecek 1 No.lu beyannamede indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.



## %1'li Gıdaların KDV İadeleri

%1 oranı uygulanan gıda maddesi teslimlerinden doğan KDV iadelerinde, takvim yılının **Ocak-Haziran** dönemindeki teslimlerinden doğan KDV iadelerinin, **en erken ilgili yılın Haziran dönemi, en geç ilgili yılın Kasım dönemi** itibarıyla talep edilmesi kaydıyla **nakden** yapılması uygun görülmüştür.



## İstisnalı İşlemlerin Kur Farkı

Tam istisnalı teslimlerde lehe oluşan kur farkı **iade işlemleri tamamlanmadan önce** çıkarsa **iade hesabından düşülecek**, kur farkının ortaya çıktığı dönemde indirime konu edilebilecektir.

**iade işlemleri sonuçlandıktan sonra** ortaya çıkması halinde iade hesabında **düzeltmeye gerek bulunmamaktadır**.



## Demir-Çelik Tevkifatı

Tevkifat oranı 4/10'dan **5/10'a** yükseltilmiştir.

Tevkifat kapsamına **Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören şirketlerin** teslimleri de dahil edilmiştir.





# 4

## KDV İncelemelerine Genel Bir Bakış



# Tarh Edilen Vergi ve Ceza Miktarları\*

## Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları

VERGİ TÜRÜ	MATRAH FARKI (Milyon TL)	TARHI İSTENİLEN VERGİ (Milyon TL)	CEZA TUTARI (Milyon TL)	TOPLAMDAKİ PAYI
Katma Değer Vergisi	18.111	14.200	36.034	58,6%
Özel Tüketim Vergisi	1.154	4.566	5.915	18,8%
Kurumlar Vergisi	28.440	4.033	6.937	16,6%
Kurumlar Vergisi Stopaj	3.857	480	432	2,0%
Gelir Vergisi	2.803	476	840	2,0%
Gelir Vergisi Stopaj	2.559	319	384	1,3%
Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi	2.026	72	82	0,3%
Damga Vergisi	6.819	60	66	0,2%
Diğer Vergiler	522	26	60	0,1%
<b>Toplam</b>	<b>66.291</b>	<b>24.233</b>	<b>50.749</b>	<b>100%</b>

## Vergi İade İncelemelerine İlişkin Veriler

Talep Edilen İade Tutarı (TL)	6.934,97
Reddedilen İade Tutarı (TL)	759,48
Önerilen Ceza Tutarı (TL)	1.360,79
<b>Red Oranı</b>	<b>11,0%</b>

%77

KDV ve ÖTV üzerinden tarhi istenilen ceza tutarının toplam tarhiyata oranı

5

## Güncel Yargı Kararları



# Kanuna Göre Hak Kazanılan İadelerin Düzenleyici İşlemlerle Engellenmesi



KDV Kanunu'na göre hak kazanılmış iadeler başta Tebliğ olmak üzere düzenleyici işlemlerle engellenmektedir.

- Tebliğlerde yapılan açıklamalar
- Örnek hesaplama yöntemleri



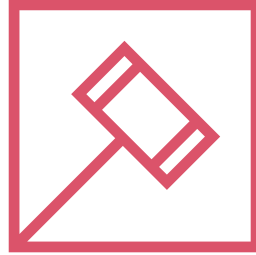
Anayasa'ya aykırılık sorunu



Yargının, kanunla kazanılan hakların düzenleyici idari işlemlerle kısıtlanamayacağına ilişkin yerleşik hale gelen kararları bulunmaktadır.

## Dava Konusu:

Kanun ile tanınan iade hakkına ilişkin başvurunun tebliğde belirtilen hesaplama yöntemine aykırı olduğu gerekçesiyle reddedilmesi



## Danıştay 4. Dairesi'nin 08.02.2022 Tarihli Kararı

«(...) Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde; fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılabileceği, davacı tarafından indirim hakkı tanınan taşımacılık faaliyetine ilişkin **yüklenilen katma değer vergisinin net olarak bire bir hesaplanabildiği beyan edilmesine rağmen**, davacının bu beyanı dikkate alınmaksızın, olayın gerçek mahiyetine ve indirim mekanizmasının çalışma mantığına aykırı olarak, daha zor ve daha doğru bir şekilde hesaplanan yüklenilen verginin indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı kabul edilmeyerek, **salt tebliğde belirtilen hesaplama yöntemine göre belirlenmesi gerektiğinden bahisle dava konusu katma değer vergisi iadesinin yasal faiziyle birlikte iade talebinin idarece reddedilmesine ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı** sonucuna varılmıştır.»

# Kanuna Göre Hak Kazanılan İadelerin Düzenleyici İşlemlerle Engellenmesi (GEK 40)

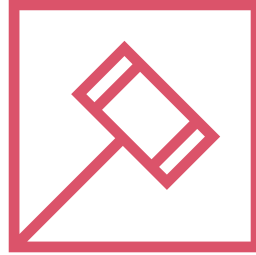


Mükellefin KDV Kanunu 29/2 kapsamında indirimli orana tabi teslimler dolayısıyla iade hakkı bulunmaktadır.

- Önce bu iade hakkı tutarı KDV Tebliği ile fatura tutarının %10'u olarak sınırlandırılmıştır.
- Sınırlama limiti belirlenirken aylık limit aşımaları dikkate alınmamakta sadece yıllık toplam iade tutarları göz önünde bulundurulmaktaydı.
- Yapılan Tebliğ değişikliği ile 10.10.2018 tarihi itibarıyla aylık limit aşımaları da dikkate alınmakta ve iade hakları sınırlandırılmaktadır.

## Dava Konusu:

Kanun ile tanınan iade hakkının Tebliğ ile sınırlanması ve geçmişe etkili olarak uygulanması



## İstanbul 13. Vergi Mahkemesi'nin 23.11.2022 Tarihli Kararı

«(...) davacının ilgili tutar yönünden kanunen iadesine hak kazandığı yönünde bir ihtilaf bulunmadığı, iade edilmeme gerekçesinin bahsi geçen Tebliğ'e dayandırıldığıнын görüldüğü, Maliye Bakanlığına bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yönelik bir yetki verildiği, buna ilişkin olarak 10.10.2018 tarihinde değiştirilen Tebliğ hükmünün Kanun'da öngörülen usul ve esaslarını belirlemeye yönelik verilen yetkinin ötesinde ve Kanun'da öngörülen iadeyi sınırlayıcı bir hal aldığı, verginin iadesi verginin esaslı unsuru olup kanunla düzenlenmesi, bir başka deyişle kanunla sınırlandırılması gerektiği, zira 2017 yılına ilişkin vergi iadesine yönelik olarak 10.10.2018 tarihinde yapılan değişiklik neticesindeki hükmün uygulanmasının davacı tarafından hukuki olarak öngöremeyeceği, her halükarda haksız ve öngörülemez olan dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmediğinden iptali ve belirtilen gerekçe ile iadesi yapılmayan tutarın iadesi gerekmektedir.»

# Sahte Belge/MİYB Kullanma İddiası



KDV/haksız iade tarhiyatı ve vergi ziyaı cezası (1-3 kat) ile karşı karşıya kalınması;

- Konunun işleme taraf olan şirketlere sirayet etmesi,
- Özel esaslara alma işlemi

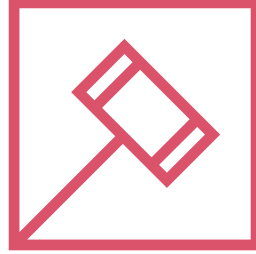


Faturaların gerçek bir alım-satıma dayandığı ispat edilebildiği sürece mahkemeler olumlu karar vermektedir.



## Dava Konusu:

Alımlarının bir kısmını sahte faturayla belgelendirdiği yolunda saptamalar içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak kesilen vergi ve cezaların kaldırılması istemi



## Danıştay 3. Dairesi'nin 26.04.2022 Tarihli Kararı

«(...) Davacının faturalarını kayıtlarına aldığı ... Petrol Ürünleri Gıda İthalat İhracat Nakliye Laboratuvar Hizmetleri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi ve ...Tutkal Kimyasal Ürünler İnşaat Nakliyat Dış Ticaret Gıda Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarındaki tespitlerden, ihtilafın sözü edilen faturaların içeriğine ve belirlenen özel tüketim vergisi oranına ilişkin olduğu, davacıya "white spirit" ürününün teslim edildiğinin vergi müfettişince de kabul edildiği, **değınilen faturalar muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kapsamında olsa da teslimlerin gerçek olduğu anlaşıldığından**, yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı...»



Cezalı tarhiyatların yanında özel esaslara alınma işlemine karşı yürütmenin durdurulması talepli dava açılması gerekir.



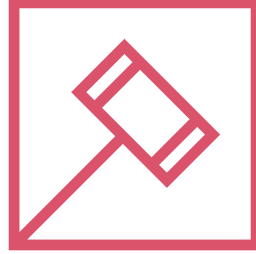
Ancak davada lehe karar verilse bile vergi daireleri ile genel esaslara dönme ve sonraki dönemlerde iade hakkının kullanılması konularında sorunlar yaşanabilmektedir.



Mükellefler lehine verilmiş çok sayıda karar bulunmaktadır.



## Dava Konusu:

Özel esaslara alınma işlemi



### Danıştay 3. Dairesinin 15.04.2021 Tarihli Kararı

«Davacının özel esaslara alınma tabi mükellefler listesine alınmasına dair işlemin işlemin iptali istemiyle açılan davada, **İdarenin mükellefleri kategorize edebilmesine olanak sağlayan yasal düzenleme bulunmadığı,** bu şekilde yasal dayanağı olmayan bir sınıflandırma yapılmasının vergi barışını bozucu etki yaratacağı ve Anayasa'da güvence altına alınan kişi hak ve hürriyetlerine aykırılık teşkil edeceği gerekçesiyle dava konusu işlem iptal edilmiştir.»

-  Para kullandırma suretiyle finansman hizmeti verildiği iddiası
-  Birebir yansıtılan köprü kredi maliyetlerinin KDV'ye tabi olup olmadığı tartışması

# Emsal Yargı Kararları

## Dava Konusu:

Birebir yansıtılan köprü kredi maliyetlerinin KDV'ye tabi olup olmadığı hakkında

(-)

### VDDK'nın 25.01.2017 Tarihli Kararı

«(...) bankalardan temin edilen kredilerin, ilişkili şirketlere aktarılmasının bir finansman hizmeti olduğu, ticari bir faaliyet kapsamında tahakkuk ettirilen faiz tutarları üzerinden %18 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerektiği, ticari ilişkinin salt grup şirketleri arasında cereyan etmesi ve tahakkuk ettirilen faizlerden kâr elde edilmemiş olmasının bu hukuki durumu değiştirmeyeceği, buna göre, davacı şirketin ilişkili olduğu şirketlere kullandığı borç paralar karşılığında tahakkuk ettirdiği faiz, ticari faaliyet kapsamında olduğundan, bu faiz gelirinin katma değer vergisine tabi tutulmasında yasaya aykırılık bulunmadığı...»

(+)

### Danıştay'ın 30.03.2022 Tarihli Kararı

«(...) davacı şirketin kullandığı kredi için uyuşmazlığa konu dönemde **aracı firmalara ödediği faizin finansman teminine aracılık hizmetine ilişkin işlemin karşılığını teşkil etmediği, bu sebeple katma değer vergisi matrahına dahil olmadığı, vergilendirilmesi gereken işlemin borç para verme işlemi değil, aracılık ifa edilmesi olduğu**, 3065 sayılı Kanun'un 20. maddesi uyarınca söz konusu hizmet işlemlerinde matrahın, sadece bu işlemlerin karşılığını teşkil eden komisyon veya elde edilen her türlü menfaatten oluştuğunun açık olduğu, **davalı idarenin de söz konusu faiz ödemesi dışında aracılık hizmeti için de ödeme yapıldığına dair herhangi bir tespiti bulunmadığı** anlaşıldığından, davacının ihtirazi kaydı dikkate alınmadan yapılan KDV tahakkukunda hukuka uyarlık bulunmadığı...»

The background features a light gray gradient. In the top right corner, there is a 2x2 grid of squares: white, light gray, light gray, and red. In the bottom left corner, there is a 2x2 grid of squares: white, light gray, light gray, and red. The red square in the bottom left contains a white right-pointing arrow.

# 6

## Güncel Eleştiri Konuları

# KDV İade İncelemelerinde Güncel Eleştiri Konuları

- Yüklenilen KDV listesinde bulunan faturaların iade konusu işlem ile ilgili olmaması (iade tutarı doğru olsa dahi !)
- İhraç kayıtlı satışlara ilişkin kur / fiyat farkları
- Teşvik Belgeli müşterilere yapılan makine teçhizat satışlarının bünyesine giren hizmetler
- DİİB kapsamında satın alınan hammadde kullanılarak üretilen ürünlerin KDV'li teslimi

7

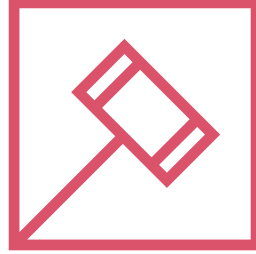
Diğer Önemli Yargı Kararları





## Dava Konusu:

Resen Tarh Edilen Katma  
Değer Vergisinin İndirim  
Konusu Edilmesi

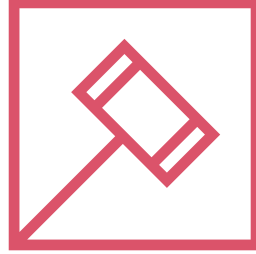


## Anayasa Mahkemesinin 06.10.2021 tarihli kararı (RG tarihi 04 Kasım 2022)

«(...) **Başvurucunun eksik beyan ettiği katma değer vergisi devlete ödenmediğinden indirim konu edilebilecek katma değer vergisinin varlığından söz edilemeyecektir. Başvurucunun kendi kusurlu fiilinin sonucu olarak** katma değer vergisine nihai olarak katlanması makul karşılanmalıdır. Özellikle 3605 sayılı Kanun'un 29. ve 34. Maddelerindeki düzenlemelerin net ve açık olduğu gözetildiğinde başvurucunun hukuka aykırı fiilinin sonuçlarını öngörebilecek durumda olduğu anlaşılmıştır. Bu durumda başvurucunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin içerdiği kamu yararı amacı ile karşılaştırıldığında ve özellikle somut olayda ithal edilen emtianın gümrük kıymetinin düşük gösterildiğine ilişkin bir ihtilafın da bulunmadığı dikkate alındığında başvurucuya şahsi olarak bir külfet yüklenmediği değerlendirilmiş...»

## Dava Konusu:

Zamanaşımı hesaplamasında vergiyi doğuran olayın tarihinin esas alınması gerektiği hakkında



## Danıştay VDDK 09.06.2021 tarihli kararı

«(...) 2009 yılında kayıt ve beyanlarına dahil ettiği sahte olduğu belirtilen faturalar üzerinden hesaplayarak Aralık döneminde beyan ettiği tutarın azaltılmasından kaynaklanan sonraki yıl beyan tablosunun düzeltilmesi sonucu 2010 yılının muhtelif dönemleri için tarh edilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergilerini içeren ihbarnameler için dikkate alınacak **zamanaşımı süresinin de, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren hesaplanması hukuka uygun olacağı gerekçesiyle, uyuşmazlık konusu vergi/ceza ihbarnamelerinin vergi alacağının doğduğu takvim yılı olan 2009 yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmesi gerekirken**, 08/01/2015 tarihinde tebliğ edildiği görüldüğünden, ihbarnameler içeriği vergi ve cezaların zamanaşımına uğradığı sonucuna ulaşıldığı kararını vermiştir. ...»

# Bize Her Zaman Ulařabilirsiniz



**Ezgi Türkmen**

Partner

0533 457 86 26

ezgi.turkmen@pwc.com



**Ömer Bilir**

Partner

0532 767 90 00

omer.bilir@pwc.com

# Teşekkürler

21. Çözüm Ortaklığı Platformu

Ezgi Türkmen Yıldırım  
Ömer Bilir